



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

PARECER PGFN/CRJ/Nº 793 12017

**Mandado de Segurança** impetrado contra suposto ato do Senhor Secretário da Receita Federal do Brasil.  
**Preliminares:** Ilegitimidade passiva e improcedência liminar dos pedidos.  
**Mérito:** Ilegalidade da exação atacada e incidência do art. 2º-A da Lei nº 9.494/97.  
**Denegação da segurança.**

- 1 -

### OBJETO DA AÇÃO

**ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS CENTRAIS DE ABASTECIMENTO**, pessoa jurídica de direito privado já devidamente qualificada nos autos da exordial, impetra o Mandado de Segurança Coletivo nº 0026891-29.2010.4.01.3400, que tramita perante o juízo da 17ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, apontando, como autoridade coatora, o Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil.

2. Alega a impetrante, em síntese, que seus associados sofrem a cobrança de contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos pelo empregador nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por doença ou acidente, sobre férias gozadas e o respectivo adicional e sobre o salário-maternidade. Sustenta que a jurisprudência afasta a incidência de contribuição previdenciária sobre tais verbas, na medida em que não decorreriam da prestação de serviços.

3. Com base em tais alegações, requer seja assegurado aos seus associados o direito de não serem compelidos a recolher a contribuição previdenciária patronal sobre os



valores pagos pelo empregador nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por doença ou acidente, sobre férias gozadas e o respectivo adicional e sobre o salário-maternidade. Requer, ainda, que seja assegurado o direito de seus associados realizarem compensação dos valores indevidamente recolhidos a esse título nos dez anos anteriores à impetração (bem como no curso da demanda) com quaisquer débitos próprios perante a RFB, afastando o disposto no art. 170-A do CTN, nos arts. 3º e 4º da LC nº 118/05 e nas instruções normativas da RFB.

4. Em respeito ao art. 2º-A, parágrafo único, da Lei nº 9.494/97, a impetrante instruiu a petição inicial com a “RELAÇÃO DAS CEASAS DO BRASIL”.

5. O juízo da 17ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal extinguiu o feito sem resolução do mérito, por ilegitimidade passiva. Em apelação, o TRF/1ª Região reformou tal sentença, afastando a ilegitimidade passiva e ordenando o prosseguimento do feito.

6. O Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil foi, então, notificado para prestar informações.

7. É o resumo da demanda. Passa-se à análise.

- II -

## PRELIMINARES

### Ilegitimidade Passiva

8. Autoridade coatora, para efeito de aferição da legitimidade no mandado de segurança, é sempre aquela a quem pode ser atribuído o ato concreto que viola, em tese, o direito da impetrante. Vale dizer, é quem determina a suposta violação do direito.

9. Nesse diapasão, revela-se oportuno trazer à colação o magistério sempre firme e preciso do jurista HELY LOPES MEIRELLES<sup>1</sup>, a respeito do que se entende por autoridade coatora, *in verbis*:

“Incabível é a segurança contra autoridade que não disponha de competência para corrigir a ilegalidade impugnada. A impetração deverá ser sempre dirigida contra a autoridade que tenha poderes e meios para praticar o ato ordenado pelo judiciário. (...) Se as providências pedidas no mandado não são da alçada do impetrado, o

<sup>1</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, “Habeas Data”* 20. ed., São Paulo: Malheiros, 1989. pp. 55-56.



impetrante é carecedor de segurança contra aquela autoridade, por falta de legitimação passiva para responder pelo ato impugnado. A mesma carência ocorre quando o ato impugnado não foi praticado pelo apontado coator”.

10. No presente caso, infere-se, desde logo, que o Secretário da Receita Federal do Brasil, autoridade indicada como coatora, não é responsável pela prática dos atos questionados, uma vez que **não efetiva qualquer providência relativa a procedimentos de lançamento, arrecadação ou cobrança de créditos tributários, conforme fazem crer as impetrantes**. Ao Secretário da Receita Federal do Brasil cabe a gestão política do órgão, por meio da expedição de atos normativos para a orientação dos seus servidores e dos contribuintes, conforme lhe autoriza a legislação.

11. Entre as atribuições do Secretário da Receita Federal do Brasil não estão incluídos os **procedimentos de autuação fiscal, lançamento, cobrança ou compensação do crédito tributário, a expedição de certidões quanto à situação fiscal e cadastral do contribuinte, nem a inclusão/exclusão do seu nome do CADIN**. Tais atribuições, em verdade, são de responsabilidade das unidades descentralizadas competentes da Receita Federal do Brasil, consoante se depreende dos arts. 224 e 302 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012:

Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil - DRF, Alfândegas da Receita Federal do Brasil - ALF e Inspetorias da Receita Federal do Brasil - IRF de Classes "Especial A", "Especial B" e "Especial C", quanto aos tributos administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, no que couber, desenvolver as atividades de arrecadação, controle e recuperação do crédito tributário, de análise dos dados de arrecadação e acompanhamento dos maiores contribuintes, de atendimento e interação com o cidadão, de comunicação social, de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística, de gestão de pessoas, de planejamento, avaliação, organização, modernização, e, especificamente: (...)

- (...)
- IX - desenvolver as atividades relativas à cobrança, recolhimento de créditos tributários e direitos comerciais, parcelamento de débitos, retificação e correção de documentos de arrecadação;**
  - X - executar as atividades relacionadas à restituição, compensação, reembolso, ressarcimento, redução e reconhecimento de imunidade e isenção tributária, inclusive as relativas a outras entidades e fundos;**
  - XI - controlar os valores relativos à constituição, suspensão, extinção e exclusão de créditos tributários;**
- (...)

Art. 302. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil e Inspetores-Chefes da Receita Federal do Brasil incumbem, no âmbito da respectiva jurisdição, as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente:



(...)

**XII - decidir sobre a expedição de certidões relativas à situação fiscal e cadastral do contribuinte; e**

(...)

12. A petição inicial sequer narra ou menciona qualquer ato que tenha sido, que possa vir a ser ou que devesse ser praticado pelo Sr. Secretário da Receita Federal - e nem poderia ser diferente -, uma vez que os atos contra os quais se insurgem os impetrantes são de atribuição **das unidades locais da RFB do domicílio fiscal dos substituídos.**
13. A Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, em seu art. 6º, § 3º, afasta qualquer dúvida acerca da configuração da ilegitimidade passiva em casos como o presente ao prescrever que “*considera-se autoridade coatora aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática*”.
14. Corroborando os argumentos ora defendidos, assim já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça (originais sem grifos):

MANDADO DE SEGURANÇA. ANISTIA POLÍTICA. MILITAR. SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL. ILEGITIMIDADE. LEI Nº 10.559/02. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO. EFEITOS PATRIMONIAIS PRETÉRITOS. CONCESSÃO. INVIABILIDADE DA VIA ELEITA. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS NºS 269 E 271 DO STF.

**1. Ilegitimidade do Secretário da Receita Federal para figurar no pólo passivo do writ. Extinção do feito, sem julgamento do mérito, em relação a essa autoridade. Art. 267, VI, do CPC.**

2. A Lei nº 10.559/02 não promoveu qualquer distinção entre os anistiados para o benefício de isenção nela estabelecido.

3. Não se pode dar tratamento jurídico diferenciado quando a lei não o fez.

4. Legítimo o direito da impetrante de não não recolher o Imposto de Renda pelo recebimento de sua pensão, em razão de anistia política.

Precedentes.

**5. Processo extinto em relação ao Secretário da Receita Federal.**

Segurança concedida. Agravo regimental prejudicado.

(MS 10.536/DF, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/12/2005, DJ 13/02/2006, p. 647)

\*\*\*

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ILEGITIMIDADE PASSIVA. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ.

**1. Esta Corte Superior tem jurisprudência pacífica no sentido de que o Secretário da Receita Federal é parte ilegítima para figurar no pólo passivo de mandado de segurança impetrado com o fim de suspender a exigibilidade de crédito tributário federal, pois a autoridade coatora responsável pela arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos e das contribuições federais é o Delegado da Receita**



**Federal do Brasil da jurisdição competente.** Precedentes: REsp 1252467/DF, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 29/11/2013, AgRg no REsp 1156652/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 29/08/2012, AgRg no REsp 1173281/DF, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 09/08/2011.  
2. Agravo regimental a que se nega provimento.  
(AgRg no AREsp 519.416/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/09/2014, DJe 24/09/2014)

\*\*\*

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - ILEGITIMIDADE PASSIVA.  
1. O Secretário da Receita Federal do Brasil é parte ilegítima para figurar no polo passivo de mandado de segurança impetrado com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, porquanto o Delegado da Receita Federal do Brasil da jurisdição competente é a autoridade coatora responsável pela arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos e contribuições federais.  
Precedentes.  
2. Recurso especial não provido.  
(REsp 1252467/DF, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/11/2013, DJe 29/11/2013)

\*\*\*

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL. ILEGITIMIDADE.  
1. A jurisprudência de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o Secretário da Receita Federal é parte ilegítima para figurar no pólo passivo do Mandado de Segurança impetrado com o fim de evitar o recolhimento de contribuições previdenciárias, uma vez que é o Delegado da Receita Federal do Brasil da jurisdição competente a autoridade coatora responsável pela arrecadação, cobrança e fiscalização de tais tributos.  
Precedentes: AgRg no AREsp 85.662/DF, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 7/3/12; AgRg no REsp 1.173.281/DF, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 9/8/11; RMS 29.700/GO, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 16/9/09.  
2. Agravo regimental não provido (AgRg no AREsp 275.098/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/03/2013, DJe 18/03/2013).

15. É este também o entendimento do Tribunal Regional Federal da Primeira Região:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. ILEGITIMIDADE DO SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. DELEGADO DO DOMICÍLIO FISCAL. PRECEDENTES DESTA TURMA. 1. Nos termos do entendimento firmado por esta Corte, em se tratando de mandado de segurança que tenha por objeto controvérsia acerca da exigibilidade de tributo administrado pela Receita Federal, deve figurar, como autoridade coatora, o Delegado da Receita Federal do domicílio



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

Registro nº 185319/2017

**fiscal do contribuinte. 2. O Secretário da Receita Federal é parte ilegítima para figurar no polo passivo da presente demanda, uma vez que não figura dentre as suas atribuições promover ou rever lançamento de tributos, ou ainda, fiscalizar os recolhimentos efetuados pelos contribuintes.** (AC 0009591-25.2008.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ AMILCAR MACHADO, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 de 26/02/2016)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. LEGITIMIDADE PASSIVA DO DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO DOMICÍLIO DA PARTE IMPETRANTE. 1. **Nas ações mandamentais em que se discute a inexigibilidade de contribuição social em razão de suposto pagamento, a autoridade coatora a ser indicada é o delegado da Receita Federal do domicílio da parte impetrante, a quem compete a revisão do ato impugnado.** 2. A indicação incorreta da autoridade que figura no polo passivo dá ensejo à extinção do processo, por ilegitimidade ad causam. 3. Remessa oficial a que se dá provimento, para julgar extinto o mandado de segurança, sem resolução do mérito. (REOMS 0002012-79.2006.4.01.3502 / GO, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, OITAVA TURMA, e-DJF1 p.735 de 11/07/2014)

\*\*\*

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO COLETIVA. COFINS. ISENÇÃO. LC 70/71. SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL. ILEGITIMIDADE. EXTINÇÃO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DECISÃO MONOCRÁTICA. RECEBIMENTO COMO AGRAVO REGIMENTAL. ENTIDADE CIVIL ASSOCIATIVA. PEDIDO DE ACRÉSCIMOS DE NOVOS FILIADOS APÓS SENTENÇA. IMPOSSIBILIDADE. 1. **A autoridade impetrada (Secretário da Receita Federal) é parte manifestamente ilegítima para figurar no pólo passivo da presente demanda, uma vez que não figura dentre as suas atribuições promover lançamento de tributos ou fiscalizar os recolhimentos efetuados pelos contribuintes.** 2. **"Tratando-se de mandado de segurança que tenha por objeto controvérsia acerca da exigibilidade de tributo administrado pela Receita Federal, deve figurar, como autoridade coatora, o Delegado da Receita Federal do domicílio fiscal do contribuinte.** Precedentes desta Corte." (AMS 2006.38.09.004807-0/MG; Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL CATÃO ALVES; Convocado: JUIZ FEDERAL FRANCISCO RENATO CODEVILA PINHEIRO FILHO; Órgão Julgador: SÉTIMA TURMA; Publicação: 19/10/2007 DJ p.113; Data da Decisão: 23/07/2007). 3. A jurisprudência da Sétima Turma deste Tribunal é no sentido do recebimento dos embargos de declaração, com efeitos modificativos, opostos contra decisão singular do Relator, como agravo regimental. 4. Possibilidade de recebimento dos Embargos de Declaração como agravo regimental, em homenagem ao princípio da fungibilidade recursal, já que interpostos no prazo legal do recurso cabível (art. 557, § 1º, do CPC). Precedentes desta Corte. 5. Após a entrega da prestação jurisdicional, a jurisprudência do colendo STJ e deste TRF/1ª Região, desautoriza a inclusão de novos associados à relação apresentada (Lei 9.497/97, art. 2º). 6. Apelação e Agravo regimental improvidos. (AMS 0024044-64.2004.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.143 de 15/01/2010)



16. Vale ressaltar que, como no mandado de segurança a competência territorial é determinada pela sede funcional da autoridade coatora (critério absoluto), o equívoco na indicação da autoridade coatora provoca graves consequências, na medida em que, para além da dificuldade de defesa do ato por autoridade que não o praticou e que é incompetente para sua eventual correção, o *writ* acaba por ser processado por juízo igualmente incompetente, notadamente nos casos **(a exemplo do presente)** em que a correta autoridade supostamente coatora possui sede funcional em seção/subseção judiciária diversa da autoridade, em tese, competente.

17. Portanto, tem-se como manifesta a ilegitimidade do Sr. Secretário da Receita Federal para figurar na qualidade de autoridade coatora no mandado de segurança em exame, razão pela qual se impõe a extinção do feito sem resolução de mérito, **com fundamento no art. 485, inciso VI, do Código de Processo Civil, c/c o art 6º, §5º, da Lei nº 12.016, de 2009.**

18. Esclareça-se que, nos presentes autos, a defesa do mérito não configura encampação, porquanto: **(i)** não tem o Secretário da Receita Federal competência para corrigir possível ilegalidade, na linha dos precedentes transcritos e da jurisprudência do STJ<sup>2</sup>; **(ii)** o ingresso no mérito nas presentes informações pretende apenas evitar a ocorrência de burla à legislação, tratando-se de defesa em tese, sem encampação de qualquer ato por parte da autoridade efetivamente competente; **(iii)** e, por fim, inviável a encampação em razão da modificação de competência absoluta (foro da sede da autoridade coatora) para processamento do mandado de segurança.

<sup>2</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTORIDADE APONTADA COMO COATORA. TEORIA DA ENCAMPAÇÃO. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE SUPERIORIDADE HIERÁRQUICA PARA REVER O ATO. 1. Deve ser aplicada a Teoria da Encampação quando a autoridade apontada como coatora no mandado de segurança - hierarquicamente superior à autoridade efetivamente legítima para figurar no polo passivo - mesmo aduzindo sua ilegitimidade, defende o mérito do ato impugnado, desde que não haja modificação da competência. 2. No concernente ao requisito da subordinação hierárquica, há que se ter em mente o seguinte desdobramento: para verificação da referida teoria, a submissão deve ser aquela que permite à "autoridade superior" rever o ato do seu subordinado. Se não existe tal competência, não se pode falar em encampação. 3. In casu, o que se observa é mera subordinação administrativa, isto é, o Superintendente apenas tem o "poder" de coordenar e gerenciar os processos de trabalho no âmbito da região fiscal. Como bem colocado no acórdão recorrido, não tem ele competência para interferir nas atividades de lançamento, donde se conclui não configurada a subordinação hierárquica como exigido. 4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1270307/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2014, DJe 07/04/2014)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTORIDADE COATORA. TEORIA DA ENCAMPAÇÃO. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA PARA REVER O ATO ATACADO. REQUISITO NÃO VERIFICADO. 1. Incabível a aplicação da teoria da encampação quando a autoridade apontada como coatora (Superintendente da Receita Federal) não detenha competência para rever o ato apontado como coator. 2. Precedentes: AgRg no REsp 1434764/PR, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 12/06/2015; e AgRg no REsp 1270307/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 07/04/2014. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 1167744/MG, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2015, DJe 18/08/2015)



### **Improcedência liminar dos pedidos**

19. A impetrante questiona a incidência de contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos pelo empregador nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por doença ou acidente, sobre férias gozadas e o respectivo adicional e sobre o salário-maternidade.
20. Todavia, no julgamento do REsp 1.230.957/RS, representativo do tema nº 739 de recursos repetitivos, o STJ firmou a seguinte tese “O salário-maternidade possui natureza salarial e integra, conseqüentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária”.
21. Mais recentemente, no julgamento do tema nº 20 de repercussão geral (paradigma RE nº 565.160/SC), o STF firmou a tese de que “A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”, o que abarca, dentre as verbas questionadas na presente impetração, ao menos as férias gozadas e o respectivo adicional (restando superado o decidido pelo STJ no tema nº 479 de recursos repetitivos). Nesse sentido, por exemplo, a decisão monocrática proferida pelo Min. Dias Toffoli no julgamento do ARE 1048172/SC.
22. Portanto, nos termos do art. 332, II, do nCPC, deve ser liminarmente rejeitado o pedido da impetrante quanto a férias gozadas e o respectivo adicional, bem como sobre o salário-maternidade.
23. Em relação ao disposto no art. 311, II, do nCPC, vale destacar que não se desconhece uma das outras teses firmadas no julgamento do REsp 1.230.957/RS, relativamente ao tema nº 738 de recursos repetitivos (não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por doença ou acidente), mas tal tema está pendente de apreciação pelo STF (tema nº 482 de repercussão geral). Houve equívoco no cômputo dos votos quanto ao reconhecimento da repercussão geral nesse tema, mas isso deverá ser sanado em breve, já que os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional estão pautados para julgamento no dia 29/06/2017.

- III -  
**MÉRITO**





24. Além de tudo que foi exposto, quanto ao mérito, tampouco assiste razão à impetrante, como se constata por meio dos esclarecimentos formulados pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, por meio da Nota – Ação Judicial nº 23 - Cosit, de 12 de junho de 2017 (doc. em anexo), que passa a integrar as presentes informações. *In verbis*:

8. Resumidamente, a Impetrante se insurge contra a incidência das contribuições alegando que não existe relação jurídico-tributária, por não serem valores pagos como contraprestação a trabalhos realizados, seja de modo efetivo, seja potencial.
9. Inicialmente, relevante mencionar que os pagamentos efetuados pela empresa em decorrência da relação de emprego são frutos das conquistas sociais e profissionais dos trabalhadores ao longo de décadas e resguardadas pela Constituição de 1988. Tais pagamentos são feitos durante a atividade, mas se refletem diretamente nos benefícios previdenciários que serão pagos ao empregado nas situações de incapacidade, doença, maternidade e aposentadoria, ou aos seus dependentes em caso de morte ou reclusão. Por isso, a necessidade de se contribuir sobre eles, a fim de custear tais benefícios e manter a solidez do sistema securitário.
10. A Constituição Federal de 1988, nos termos da alínea "a", do inciso I, art. 195, com redação dada pela EC-20, de 1991, estabelece que as contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidem sobre a "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício". De observar que a expressão utilizada não é "rendimentos pelo serviço prestado", mas pago "à pessoa física que lhe presta serviço" não deixando dúvida de que se cuida de todos os valores pagos no período do contrato de trabalho.
11. Como se vê, o conceito de base de incidência de contribuição previdenciária, na Constituição Federal, que ensejou a fixação do conceito de salário-de-contribuição pelos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 1991, base de cálculo da contribuição, é um conceito abrangente, denotado pelo termo "demais rendimentos".
12. A autonomia dos ramos do direito é consequência do conjunto de conceitos e princípios jurídicos próprios, além das normas específicas que o compõem. Salário-de-contribuição é um conceito próprio do Direito Previdenciário.
13. A Lei nº 8.212, de 1991, estabeleceu em seus arts. 22 e 28 as regras gerais de definição do que constitui salário-de-contribuição. Contudo, ciente das diversas denominações de parcelas que compõem os rendimentos do empregado, o legislador valeu-se da técnica de enumerar no §9º deste último artigo, e no §2º do art. 22 as parcelas sobre as quais a contribuição não incide, mas deixou explícito que a não incidência alcança exclusivamente as parcelas ali enumeradas.
14. Com efeito, os rendimentos do trabalho são pagos pela sua realização, mas o pagamento mensal, que tem por referência um determinado dia ou mês, não remunera exatamente e apenas o trabalho realizado naquele dia ou mês. Exemplos dessa ocorrência é o caso do décimo terceiro salário e do salário pago durante o período de férias. Nem por isso, tais parcelas perdem a natureza de retribuição pelo trabalho. Vale dizer, a parcela tem natureza de retribuição pelo trabalho mesmo não se referindo imediata ou especificamente a um período em que o trabalho foi realizado, desde que relativo a determinado período dentro do contrato de trabalho.
15. Desta feita a expressão "quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição", contido no inciso I, art. 28 e inciso I do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, encerra um termo verdadeiramente explicativo e não restritivo, já que outros dispositivos legais também tratam da incidência de contribuição previdenciária.



16. Se, por um lado, a contribuição incide sobre os rendimentos pagos à pessoa física que presta serviço, por outro lado, a regra é que todo valor pago durante o contrato de emprego é pelo trabalho realizado durante o período do contrato como um todo, e não somente em um momento específico.
17. Assim, tanto a Constituição, quanto a Lei 8.212, de 1991, deixaram claro que todos os rendimentos devidos durante o contrato de emprego compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, à exceção das parcelas previstas em lei. Nenhum dos diplomas restringiu a incidência aos conceitos trabalhistas, quer de salário, quer de remuneração.
18. Apresentadas as considerações gerais, passa-se à análise individual das mencionadas parcelas.

#### Férias e adicional de 1/3

19. Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de férias gozadas, uma vez que constituem rendimentos pagos ao trabalhador a qualquer título, conforme o inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim o § 4º art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999. Para a relação de trabalho e também para fins de incidência de contribuições, as férias constituem período de descanso durante o qual o contrato de trabalho tem vigência normal e produz todos os efeitos financeiros e previdenciários. Ademais, a natureza remuneratória destas parcelas é dada pela própria Constituição:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;

20. As férias têm remuneração diferenciada, acrescidas de um terço da remuneração mensal normal. O §4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999, explicita que “A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.”
21. Entretanto, recentemente foi editada a Nota PGFN/CRJ/nº 115/2017, de 30 de janeiro de 2017, que incluiu o tema “incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregado sobre o terço constitucional de férias e sobre a remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade” na lista de dispensa de contestação e recurso por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).
22. Assim, nos termos da NOTA PGFN/CRJ/Nº 115/2017, de 30 de janeiro de 2017, e com esteio no artigo 19, inciso V, parágrafos 4º, 5º e 7º da Lei n.º 10.522, de 2002, e no artigo 3º, parágrafo 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 2014, a partir da ciência da RFB à manifestação da referida NOTA, não incide a contribuição previdenciária a cargo do empregado sobre o adicional do terço de férias. Mantém-se a incidência, entretanto, das contribuições devidas pelo empregador sobre essa verba.

#### Salário maternidade

23. A alínea “a”, do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 14 de julho de 1991, dispõe que os benefícios previdenciários não constituem salário de contribuição, mas excetua dessa regra o salário maternidade. E, segundo disposição expressa do §2º do art. 28 da mesma lei, o salário maternidade é considerado salário de contribuição, pelo que há incidência de contribuição previdenciária sobre essa parcela.



Auxílio-doença e auxílio-acidente

24. O auxílio-doença consiste em benefício previdenciário, tem natureza contributiva (isto é, depende de contribuições para ser pago), é sujeito a carência e é pago pela Previdência Social a partir do décimo-sexto dia de afastamento.

25. Sendo o auxílio-doença benefício previdenciário, sobre ele não incidem contribuições, ex vi do art. 28, § 9º, alínea "a" da Lei nº 8.212, de 1991. O termo inicial para o pagamento de benefício previdenciário marca também a mudança de esfera de proteção que a Lei garante ao segurado da Previdência, isto é, a proteção legal deixa de incidir no âmbito da empresa e passa a incumbir a Previdência Social do ônus financeiro até que se dê a reabilitação do segurado.

26. Nessa linha, firmou-se entendimento ao reconhecer, como integrante do conceito de salário de contribuição para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias, a importância paga pelo empregador, a título de auxílio-doença, nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado. Afinal, o que fundamenta e justifica o pagamento de salários e dos encargos correspondentes, como a contribuição previdenciária, não é tão somente a prestação do serviço, mas também o vínculo estabelecido entre o empregador e o empregado, pelo qual há um comprometimento recíproco em cujas bases se forma a relação de trabalho e se irradiam direitos trabalhistas e previdenciários.

27. No entanto, nos termos da mencionada NOTA PGFN/CRJ/Nº 115/2017, de 30 de janeiro de 2017, e com esteio no artigo 19, inciso V, parágrafos 4º, 5º e 7º da Lei nº 10.522, de 2002, e no artigo 3º, parágrafo 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, a partir da ciência da RFB à manifestação da referida NOTA, não incide a contribuição previdenciária a cargo do empregado sobre a remuneração paga pelo empregador nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do trabalho.

28. Saliente-se que não restou prejudicada incidência de contribuição a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei sobre a remuneração paga pelo empregador durante os primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade e sobre o terço constitucional de férias, eis que ainda pende na Corte Suprema a apreciação da irrisignação da Fazenda Nacional atinente à matéria.

29. Embora a demandante tenha questionado a respeito do pagamento do auxílio-doença e do auxílio-acidente pagos nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado como se fossem equivalentes, observa-se que a legislação previdenciária conceitua esses benefícios de forma bastante diferente, o que os torna excludentes, conforme se constata pela reprodução dos artigos 59 e 86 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991 (na redação atualizada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999), a seguir, *in verbis*:

Art. 59. O auxílio-doença será devido ao segurado que, havendo cumprido, quando for o caso, o período de carência exigido nesta Lei, ficar incapacitado para o seu trabalho ou para a sua atividade habitual por mais de 15 (quinze) dias consecutivos. Parágrafo único. Não será devido auxílio-doença ao segurado que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social já portador da doença ou da lesão invocada como causa para o benefício, salvo quando a incapacidade sobrevier por motivo de progressão ou agravamento dessa doença ou lesão.

Art. 60. O auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade, e, no caso dos demais segurados, a contar da data do início da incapacidade e enquanto ele permanecer incapaz.

(...)

§ 3o Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral.

(...)

Art. 86. O auxílio-acidente será concedido, como indenização, ao segurado quando, após consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza,



resultarem seqüelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia.

(...)

§ 2º O auxílio-acidente será devido a partir do dia seguinte ao da cessação do auxílio-doença, independentemente de qualquer remuneração ou rendimento auferido pelo acidentado, vedada sua acumulação com qualquer aposentadoria. (destacou-se)

(...)

30. Segundo se verifica, na forma da Lei n.º 8.213, de 1991, não há que se falar em primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado no caso de auxílio-acidente, pois, como condição legal para pagamento daquele, a norma exige a precedência de um auxílio-doença, que, cessado, permitirá a efetivação de um auxílio-acidente. E isto é confirmado quando se reporta ao parágrafo 6º do artigo 104 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, que assim determina, na redação atualizada pelo Decreto n.º 4.729, de 9 de junho de 2003:

Art. 104. O auxílio-acidente será concedido, como indenização, ao segurado empregado, exceto o doméstico, ao trabalhador avulso e ao segurado especial quando, após a consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultar seqüela definitiva, conforme as situações discriminadas no anexo III, que implique:

(...)

§ 6º No caso de reabertura de auxílio-doença por acidente de qualquer natureza que tenha dado origem a auxílio-acidente, este será suspenso até a cessação do auxílio-doença reaberto, quando será reativado.

#### Compensação

31. O Código Tributário Nacional veda a utilização, para fins de compensação, de créditos relativos a tributos que estejam sendo objeto de discussão judicial. Trata-se do art. 170-A:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

32. Além disso, a compensação de créditos de contribuições previdenciárias com outros tributos arrecadados pela RFB é vedada por disposição expressa da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que assim dispõe, no parágrafo único do art. 26:

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.

33. Ao afirmar que o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições previdenciárias, o diploma legal proibiu justamente a possibilidade de se utilizar crédito de contribuições previdenciárias com débitos relativos a outros tributos arrecadados pela Receita Federal. Veja-se o que dispõe o referido art. 74:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na



compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

#### Prescrição

34. A tese de que a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, havia tido seus arts. 3º e 4º declarados inconstitucionais, e que assim o prazo prescricional para restituição de tributos seria de dez anos, e contados da data do fato gerador, também não merece prosperar. O Supremo Tribunal Federal (STF) já pacificou a questão ao asseverar, em diversas ocasiões:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. 1. O prazo prescricional de cinco anos, para as ações de repetição de indébito ou de compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, previsto na Lei Complementar nº 118/2005, é aplicável às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005, independentemente do período em que foram recolhidos os tributos tidos como indevidos (RE 566.621/-RG, Rel.ª Min.ª Ellen Gracie) 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 915052 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/06/2016, DJe-207 DIVULG 27-09-2016 PUBLIC 28-09-2016)

35. Inclusive, a decisão do TRF 1ª Região, no AMS nº 2008.40.00.0043338, colacionada pelo impetrante já traz esse mesmo entendimento.

36. A decisão do STJ sobre suposta inconstitucionalidade dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005, reproduzida pela impetrante, limita-se à questão da retroatividade da norma, sem qualquer menção sobre o prazo a ser adotado. Além disso, esse entendimento também já foi superado pelo entendimento do STF supratranscrito.

37. Essas as informações que se têm como hábeis a esclarecer a questão apresentada. Sugere-se encaminhá-las à Coordenação-Geral da Representação Judicial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a fim de subsidiar as informações a serem prestadas à Justiça Federal.

25. Ademais, para além de reiterar o quanto exposto no tópico acerca da improcedência liminar dos pedidos, cumpre destacar que é pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de incidir contribuição previdenciária sobre as férias gozadas e sobre o salário-maternidade:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. FÉRIAS GOZADAS.

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. SALÁRIO-MATERNIDADE. HORAS EXTRAS. ADICIONAL NOTURNO, DE INSALUBRIDADE E PERICULOSIDADE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

1. É vedada a análise das questões que não foram objeto de efetivo debate pela Corte de origem, estando ausente o requisito do prequestionamento. Incidência da Súmula 211/STJ.

2. A Primeira Seção desta Corte, em recurso repetitivo, consolidou o posicionamento pela incidência da contribuição previdenciária, a cargo da empresa, sobre os valores



pagos a título de salário-maternidade e salário-paternidade, horas extras e adicionais de periculosidade e noturno.

3. Incide contribuição previdenciária sobre a gratificação natalina, na medida em que o décimo terceiro salário integra o salário de contribuição. Precedentes e Súmula 688 do STF.

4. É pacífica a orientação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça segundo a qual incide contribuição previdenciária patronal no pagamento de férias gozadas.

5. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt nos EDcl no REsp 1572102/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2017, DJe 15/05/2017)

26. Quanto ao pedido da impetrante no sentido de que seja assegurado o direito de seus associados realizarem compensação dos valores indevidamente recolhidos a esse título nos dez anos anteriores à impetração (bem como no curso da demanda) com quaisquer débitos próprios perante a RFB, afastando as disposições legais e infralegais existentes acerca do tema, recordarmos que: **(i)** é pacífica a jurisprudência no sentido de que, nas demandas posteriores à vigência da LC nº 118/05, aplica-se o disposto no seu art. 3º; **(ii)** a compensação é regida pela legislação vigente à época da propositura da demanda; **(iii)** é pacífica a jurisprudência pela necessidade de observância do disposto no art. 170-A do CTN; e **(iv)** deve ser respeitado o disposto no art. 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457/07.

27. Por fim, reforçamos a necessidade de que, na remota hipótese de concessão da segurança, seja observado o disposto no art. 2º-A da Lei nº 9.494/97. Nesse sentido a tese firmada pelo STF no julgamento do tema nº 499 de repercussão geral (ainda que o caso paradigma não fosse um mandado de segurança, as mesmas razões se aplicam, *mutatis mutandis*): "A eficácia subjetiva da coisa julgada formada a partir de ação coletiva, de rito ordinário, ajuizada por associação civil na defesa de interesses dos associados, somente alcança os filiados, residentes no âmbito da jurisdição do órgão julgador, que o fossem em momento anterior ou até a data da propositura da demanda, constantes da relação jurídica juntada à inicial do processo de conhecimento".

- IV -

#### CONCLUSÃO

28. São estas as razões que reputamos úteis ao esclarecimento dos fatos e ao discernimento da verdade e do direito aplicável e que demonstram a ilegitimidade passiva da autoridade apontada como coatora e a improcedência do pedido, as quais propomos sejam,

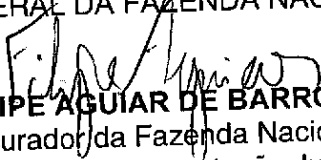


Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

Registro nº 185319/2017

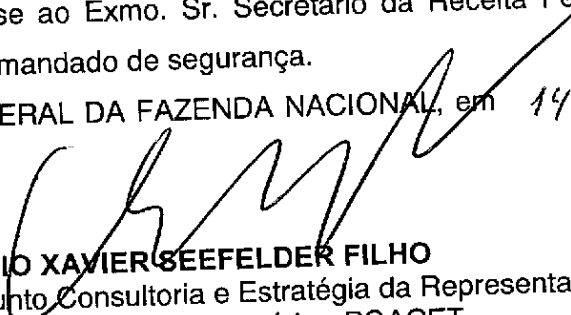
uma vez aprovadas, encaminhadas à autoridade impetrada, com a sugestão de envio ao juízo onde tramita a demanda, a título de informações.

À consideração superior.  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 13 de junho de 2017.

  
**FILIPE AGUIAR DE BARROS**  
Procurador da Fazenda Nacional  
Coordenador-Geral de Representação Judicial Substituto

Aprovo. Encaminhe-se ao Exmo. Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil,  
para prestação de informações em mandado de segurança.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 14 de junho de  
2017.

  
**CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO**  
Procurador-Geral Adjunto Consultoria e Estratégia da Representação  
Judicial e Administrativa Tributária - PGACET